

**Audience publique du 5 décembre 2011**

Recours formé par  
les époux ... et ..., ...  
contre une décision implicite du directeur de l'administration des Contributions  
directes en matière d'impôt sur le revenu

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 27634 du rôle et déposée le 10 janvier 2011 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Marie Bauler, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... et de son épouse Madame ..., demeurant à ..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2008 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 11 avril 2011 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 11 mai 2011 par Maître Jean-Marie Bauler au nom des demandeurs ;

Vu les pièces versées en cause ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître Jean Lutgen, en remplacement de Maître Jean-Marie Bauler, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

---

Le 28 octobre 2009, le bureau d'imposition Dudelage de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes émit à l'égard de Monsieur ... et de son épouse Madame ..., imposés collectivement, le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2008.

Par une lettre de leur mandataire du 26 janvier 2010, les époux ... firent introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », à l'encontre du prédit bulletin d'impôt.

N'ayant pas reçu de réponse quant à leur réclamation, les époux ... ont fait introduire, par requête déposée le 26 juillet 2010 au greffe du tribunal administratif, un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision implicite de refus du directeur résultant du silence gardé à la suite de la prédite réclamation, lequel fut déclaré irrecevable par jugement du tribunal administratif du 23 mars 2011 (n° 27128 du rôle).

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 10 janvier 2011, les époux ... ont déposé un recours tendant à la réformation sinon à l'annulation du bulletin d'impôt sur le revenu pour l'année 2008 émis le 28 octobre 2009.

Le délégué du gouvernement soulève l'irrecevabilité du recours au motif qu'en date du 26 juillet 2010, les époux ... auraient introduit un recours en réformation sinon en annulation dont l'objet aurait déjà été la déductibilité à titre de frais d'obtention de dépenses informatiques faites pour l'acquisition de deux ordinateurs laptop et d'un ordinateur fixe pour l'année d'imposition 2008 lequel aurait été toisé par jugement du tribunal administratif du 23 mars 2011 (n° 27128 du rôle) de sorte qu'en vertu du principe de l'autorité de la chose jugée, il serait interdit de soumettre une affaire identique à plusieurs reprises aux juges administratifs.

Le demandeur réplique que les deux recours ayant été dirigés contre deux décisions distinctes, dans le premier cas un recours en réformation sinon en annulation contre une décision implicite de refus du directeur résultant du silence gardé à la suite de leur réclamation du 26 janvier 2010 (rôle n° 27128) et dans le deuxième cas un recours en réformation sinon en annulation à l'encontre du bulletin d'impôt sur le revenu pour l'année 2008 émis le 28 octobre 2009 de sorte que le principe de l'autorité de chose jugée ne serait pas méconnu.

Il échet de rappeler que le moyen tiré de l'autorité de la chose jugée invoqué par le délégué du gouvernement se limite à ce qui est nécessaire pour parvenir à cette fin: hormis les cas où elle a une autorité absolue, ce qui constitue l'exception, elle est circonscrite par la triple identité de parties, de cause et d'objet dans ce sens que ce qui a été jugé ne fait autorité que dans la mesure où la décision est intervenue entre des parties données, qu'elle a porté sur un objet déterminé et qu'elle procède d'une certaine cause juridique. Dès qu'un de ces éléments change, il n'y a plus autorité de la chose jugée puisqu'il y a en réalité un nouveau litige<sup>1</sup>. En l'espèce, il échet de constater que le recours ayant été toisé par le jugement précité était dirigé contre une décision implicite de refus du directeur résultant du silence gardé à la suite de la réclamation des époux ... du 26 janvier 2010, alors que le présent recours est introduit à l'encontre du bulletin d'impôt sur le revenu pour l'année 2008 émis le 28 octobre 2009, de sorte qu'il faut en conclure que l'objet du recours est différent même si les parties en cause sont identiques. De plus, il convient de relever, le jugement précité n'ayant toisé que la question de la recevabilité du recours sans en examiner le bien fondé, le principe de l'autorité de la chose jugée ne saurait être retenu en l'espèce sous peine pour le tribunal de commettre un déni de justice s'il venait à accueillir le moyen d'irrecevabilité, lequel est à rejeter pour ne pas être fondé.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés, en l'absence d'une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre ce même bulletin. En l'espèce, le tribunal est partant compétent pour

---

<sup>1</sup> Trib. adm. prés. 13 novembre 2007, n° 23603 du rôle, Pas. adm. 2010, V° Procédure contentieuse, n°

connaître du recours en réformation de sorte qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours en annulation. Aucun autre moyen d'irrecevabilité n'ayant été invoqué, le recours est recevable pour avoir, par ailleurs, été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, les demandeurs font grief au bureau d'imposition de ne pas avoir pris en compte les frais relatifs à l'usage de deux ordinateurs laptop ainsi que d'un ordinateur fixe, pour un montant total de 1.247 euros, qu'ils entendent faire valoir à titre de frais d'obtention dans la catégorie des revenus provenant d'une occupation salariée, en l'occurrence de l'exercice de leur activité salariée respective de ... et d'....

Les demandeurs font valoir que les dépenses qui serviraient exclusivement ou *quasi* exclusivement (à raison de 90% ou plus) à des fins professionnelles seraient à considérer comme des frais d'obtention entièrement déductibles. L'activité d'... nécessitant l'utilisation exclusive ou *quasi* exclusive d'un ordinateur à des fins professionnelles ferait de l'ordinateur un instrument de travail, de sorte que ladite activité professionnelle d'... suffirait à admettre une connexion entre l'équipement informatique nécessaire et l'activité en question, justifiant l'application des article 12 et 105 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR). Les demandeurs soutiennent qu'ils auraient déjà exposé dans le cadre de leur déclaration d'impôt sur le revenu pour l'année 2007 l'utilisation à des fins professionnelles justifiant la réclamation contre le bulletin d'impôt sur le revenu 2008. S'appuyant sur un jugement du tribunal administratif du 4 juin 2009 (° 24908 du rôle), ils font valoir qu'en l'espèce il serait univoque que l'utilisation des ordinateurs se serait faite exclusivement dans un cadre professionnel compte tenu de leur activité professionnelle et dans la mesure où ils disposeraient déjà d'un ordinateur fixe familial pour un usage privé. Ils donnent à considérer que le recours pour un ... à un outil informatique et à des logiciels spécifiques tels que « ..., ..., ..., ... ou ... » serait indispensable pour la préparation ..., ..., ... ou ... et qu'il serait inconcevable de proposer aux ... des ... . Ils soutiennent encore que l'utilisation d'ordinateurs dans le cadre de la préparation du ... aurait augmenté de telle manière depuis ces quinze dernières années que l'acquisition d'ordinateurs individuels pour un usage exclusivement professionnel serait rendu obligatoire, de sorte à en justifier les déductions fiscales. Enfin, les demandeurs font grief à l'administration des Contributions directes de ne pas avoir donné suite à leur demande visant à la communication des éléments qui établiraient la preuve d'une utilisation à plus de 90% de leurs ordinateurs pour des besoins strictement professionnels.

Le délégué du gouvernement, dans son mémoire en réponse, soutient de prime abord que les demandeurs auraient déjà fait valoir à titre de frais d'obtention des frais relatifs auxdits ordinateurs lesquels auraient été refusés à juste titre par le directeur par sa décision n° C14552 du 24 octobre 2008 sans que celle-ci ne fut contestée en son temps par les demandeurs. Il estime qu'une dépense ne pourrait être prise en considération que si son existence et sa relation économique avec la catégorie de revenu choisie est prouvée, ce qui ne serait pas le cas en l'espèce, étant donné qu'aucune facture n'aurait été versée, aucun paiement n'aurait été prouvé et que l'utilité des dépenses quant à la profession des demandeurs n'aurait non plus pas été prouvée. Il soutient que la qualité de ... ou d'... ne conférerait pas *ipso facto* le droit absolu de pouvoir déduire des dépenses informatiques qu'ils auraient exposées et que le recours serait muet quant à l'utilisation ou aux besoins exacts du deuxième laptop et de l'ordinateur fixe par Madame ... pour les besoins de son activité d'... dont l'objet et l'envergure ne seraient nullement précisés. Il invoque, par ailleurs, le principe de l'interdiction de ventilation des dépenses à caractère mixte se dégageant de l'article 12 LIR, sauf si la part privée et la part professionnelle peuvent être nettement séparées d'après

des critères objectifs, aisément contrôlables. Il soutient qu'en l'espèce, la preuve permettant, d'après des critères objectifs, une séparation facile et nette des dépenses en une part privée et une part professionnelle n'aurait pas été rapportée, de sorte que face à une estimation sommaire des dépenses, celles-ci ne seraient pas déductibles dans leur intégralité. Enfin, il soutient qu'il appartiendrait au contribuable de prouver qu'il aurait dû se procurer le matériel informatique concerné, faute par l'autorité de tutelle de l'avoir mis à sa disposition.

Dans leur mémoire en réplique, les demandeurs soutiennent que le matériel informatique litigieux serait utilisé exclusivement, voire presque exclusivement à titre professionnel. Ils font valoir que l'administration ne saurait exiger des contribuables qu'ils rapportent la preuve qu'ils n'auraient pas fait un usage à des fins privées de leur équipement informatique, étant donné que cette dernière ne pourrait seulement exiger qu'une preuve *«dans la limite de ce qui est raisonnable»*, ainsi qu'en disposerait l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après dénommée *«la loi modifiée du 21 juin 1999»* en combinaison avec le paragraphe 171 AO. Tout en renvoyant à l'argumentation présentée à l'appui de la requête introductive, ils font insister sur le fait que leur demande adressée à de nombreuses reprises à l'administration en vue d'obtenir les éléments nécessaires *«en tant que preuve à l'appui d'une utilisation à plus de 90%»* des ordinateurs pour des besoins strictement professionnels serait restée sans réponse. Ils font enfin valoir que l'administration ne disposerait elle-même pas de critères précis pour évaluer l'utilisation professionnelle et qu'elle rendrait la preuve impossible, de sorte qu'elle ne pourrait s'opposer à leurs demande de déductibilité des frais d'ordinateur alors que ce principe aurait déjà été reconnu par la jurisprudence en ce qui concerne la profession d'....

Aux termes de l'article 105 (LIR) *«sont considérées comme frais d'obtention les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes (...)»*, tandis qu'aux termes de l'article 12, n° 1 LIR *«(...) ne sont déductibles (...) les dépenses effectuées dans l'intérêt du ménage du ... et pour l'entretien des membres de sa famille. Rentrent également parmi ces dépenses les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du ..., même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité»*.

Si l'article 12, n° 1 LIR pose le principe de l'interdiction de la ventilation des dépenses du train de vie qui servent également à l'activité professionnelle, il n'en reste pas moins que lorsque des dépenses ayant servi à des fins privées sont provoquées en partie par des considérations d'ordre professionnel et que cette partie peut être séparée nettement, selon des critères objectifs, la partie des dépenses ayant servi à des fins professionnelles est admise en déduction à titre de dépenses d'exploitation, à moins que cette partie ne soit d'importance minime. Lorsque les dépenses ne peuvent pas être ventilées d'une façon nette ou qu'il est difficilement discernable si les dépenses ont servi plutôt à la profession ou plutôt au train de vie, le montant intégral des dépenses n'est pas déductible conformément à l'article 12, n° 1 LIR. L'utilisation professionnelle doit pouvoir être établie sans difficultés majeures et d'une façon adéquate, selon des critères objectivement contrôlables, et la part professionnelle ne doit pas seulement être d'importance minime (en ce sens *«Notions fiscales de base concernant l'impôt sur le revenu»*, par Guy Poos, Etudes fiscales n°124/127 de mai 2002, page 122).

Si, par contre, les dépenses servent exclusivement ou quasi exclusivement à des fins professionnelles, elles sont à considérer comme des frais d'obtention, et dans ce cas elles sont déductibles intégralement.

Plus particulièrement, en ce qui concerne les frais pour l'acquisition de matériel informatique, il est de principe qu'un ordinateur personnel et ses accessoires faisant partie du patrimoine privé du contribuable sont à ranger parmi les biens de la sphère privée, sauf s'il sert et ne peut servir qu'à des fins professionnelles, au regard des critères exposés ci-dessus.

Il échet encore de rappeler qu'en vertu de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la côte d'impôt appartient au contribuable, de sorte qu'il appartient, en l'espèce, en principe aux demandeurs d'établir que les frais dont ils font état, répondent aux conditions imposées afin d'être admis à titre de frais d'obtention.

Il convient dès lors d'examiner, au regard des conditions exposées ci-dessus, les frais de matériel informatique qui sont visés par le présent recours.

En l'espèce, les demandeurs font valoir, à titre de frais d'obtention, les frais d'utilisation relatifs à du matériel informatique et plus précisément les frais afférents à deux laptops et un ordinateur fixe, en faisant état d'une utilisation professionnelle exclusive ou quasi exclusive dudit matériel.

A titre liminaire, le tribunal est amené à examiner le moyen du délégué du gouvernement selon lequel l'existence de la dépense alléguée ne serait pas établie en l'espèce, alors que les demandeurs n'auraient versé aucune facture en cause. Il échet de rappeler que le contribuable a l'obligation d'établir l'exactitude de sa déclaration d'impôt en cas de doute émis par le bureau en vertu du paragraphe 205 AO. Il ressort en l'espèce des pièces versées au dossier que les demandeurs ont établi une liste manuscrite relative au détail des frais d'obtention pour l'année 2008 de laquelle il ressort que les factures relatives aux dépenses citées notamment sous les numéros 3 (« *ordinateur laptop 3<sup>ème</sup> année* ») et 4 (« *ordinateur fixe 2<sup>ème</sup> année* ») « *ont déjà été jointes aux déclarations d'impôts précédentes* ». En revanche, aucune facture n'est jointe pour « *l'ordinateur 2<sup>ème</sup> laptop 1<sup>ère</sup> année* » (visé sous le numéro 7) de sorte que le moyen de la non existence de la dépense alléguée en ce qui concerne ce seul « *ordinateur 2<sup>ème</sup> laptop 1<sup>ère</sup> année* » est à accueillir comme étant fondé.

Par ailleurs, il échet au tribunal de constater que c'est à tort que le délégué du gouvernement fait état de ce que les demandeurs n'auraient pas rapporté la preuve permettant une séparation nette des dépenses en part privée et part professionnelle, en leur reprochant une simple estimation sommaire des dépenses professionnelles qui s'opposerait à la déductibilité des frais dans leur intégralité. En effet, en l'espèce, les demandeurs n'ont pas invoqué une utilisation partiellement privée du matériel informatique, et n'entendent ainsi pas procéder à une ventilation des dépenses en une part privée et une part professionnelle, de sorte que la question de la preuve, d'après des critères objectifs et vérifiables, permettant une distinction nette entre part privée et part professionnelle ne se pose pas. Au contraire, les demandeurs font valoir que le matériel informatique serait utilisé exclusivement, sinon quasi exclusivement à des fins professionnelles. Il s'ensuit que le motif basé sur une absence de preuve de critères de ventilation des dépenses en parts privée et professionnelle ne saurait justifier le bulletin sous examen.

Face à la déclaration d'une utilisation professionnelle exclusive ou quasi-exclusive du matériel informatique, le délégué du gouvernement estime qu'aucune preuve permettant, d'après des critères objectifs, une séparation facile et nette des dépenses invoquées en une part privée et une part professionnelle n'aurait été rapportée, de sorte que les allégations des demandeurs ne dépasseraient pas le stade d'une simple estimation sommaire.

S'il est exact que la charge de la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la côte d'impôt appartient au contribuable en vertu de l'article 59 de la loi du 21 juin 1999, précitée, et qu'en vertu des dispositions du paragraphe 171 AO, le contribuable a l'obligation d'établir l'exactitude de sa déclaration d'impôt en cas de doute émis par le bureau en vertu du paragraphe 205 AO, il n'en reste pas moins que la preuve des déclarations ne peut, en vertu du paragraphe 171 AO précité, être exigée par le bureau d'imposition que dans la limite de ce qui est raisonnable (« *soweit ihm dies nach den Umständen zugemutet werden kann* »).

Il est encore à noter que contrairement à l'hypothèse dans laquelle le contribuable entend ventiler les frais en une part privée et en une part professionnelle, hypothèse dans laquelle l'interdiction de ventilation joue en l'absence de preuve fournie sur la proportion de l'utilisation professionnelle, les demandeurs font, en l'espèce, état d'une utilisation exclusivement professionnelle, hypothèse dans laquelle la question de l'interdiction de la ventilation ne se pose pas, ni la question de la charge de la preuve des parts privée et professionnelle, mais où seule la preuve du principe de l'utilisation exclusivement professionnelle peut être litigieuse. Dans cette dernière hypothèse, le contribuable n'est pas dispensé de cette preuve et ne saurait se contenter d'une simple affirmation que l'équipement litigieux est exclusivement utilisé à des fins professionnelles, mais il doit rapporter, dans la mesure de ce qui est raisonnable, des éléments de nature à convaincre le bureau d'imposition, voire les juridictions administratives, de ses affirmations. La reconnaissance de l'utilisation professionnelle de matériel informatique est plus particulièrement conditionnée par l'activité concrète du contribuable, en l'occurrence par la nature et les modalités de l'enseignement dispensé, et par la présentation d'éléments précis et concordants qui étayent la nécessité de l'utilisation professionnelle du matériel informatique et l'affectation exclusive, sinon quasi exclusive dudit matériel à ces fins.

Le tribunal est amené à relever qu'en l'espèce, les demandeurs se sont contentés d'affirmer qu'ils auraient besoin de pas moins de trois ordinateurs, à savoir deux laptop et un ordinateur fixe pour préparer leurs cours et pour communiquer avec ..., sans pour autant avoir fourni au tribunal des explications plus concrètes tant sur la nécessité et l'intérêt de l'utilisation d'un ordinateur dans le cadre de leur activité professionnelle (à l'exception toutefois de la mention vague, imprécise et non autrement étayée pour Monsieur ... de l'utilisation de programmes de logiciels mathématiques sans qu'aucune documentation relative auxdits programme ni qu'une preuve de l'installation desdits logiciels sur les ordinateurs litigieux n'aient été versées au dossier) que sur la manière selon laquelle cet équipement informatique est utilisé à des fins professionnelles. S'il est vrai qu'à l'heure actuelle, l'... se voit obligé de recourir couramment ou même de façon prépondérante à l'ordinateur pour de multiples tâches en relation avec son emploi, il n'en reste pas moins qu'en l'espèce, les demandeurs sont restés en défaut de prouver à suffisance de droit, ainsi que le relève le délégué du gouvernement que le recours aux trois ordinateurs était indispensable à l'exercice de leur activité professionnelle respective et qu'ils ont dû se procurer de tels instruments, faute par l'autorité de tutelle d'avoir satisfait à ce besoin.

Il s'ensuit que le tribunal n'a pas à sa disposition d'éléments suffisants pour admettre que le matériel informatique litigieux sert exclusivement à des fins professionnelles.

Il résulte des considérations qui précèdent que le recours est à rejeter comme étant non fondé.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

dit qu'il n'y pas lieu de statuer sur le recours en annulation ;

condamne les demandeurs aux frais de l'instance.

Ainsi jugé par :

Marc Feyereisen, président,  
Anne Gosset, juge,  
Paul Nourissier, juge,

et lu à l'audience publique du 5 décembre 2011 par le président, en présence du greffier assumé Sabrina Knebler.

s. Sabrina Knebler

s. Marc Feyereisen

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 5 décembre 2011

Le Greffier assumé du Tribunal administratif